

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 189/2014-T**

**Tema: IUC – Incidência subjetiva**

## Decisão Arbitral

### **I – Relatório**

**1.1.** A., Lda., (doravante designada por «requerente»), na qualidade de sociedade incorporante da sociedade B..., S.A., tendo sido notificada das liquidações de IUC n.ºs 2009 ..., 2010 ..., 2011 ..., 2009 ..., 2010 ..., 2011 .., 2012 ... e 2011 ..., relativas aos anos de 2009 a 2011, apresentou, em 26/2/2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista "o pedido de anulação das liquidações de IUC [em causa e supra] identificadas, por violação do disposto no art. 3.º do Código do IUC, quanto aos pressupostos de incidência subjectiva de imposto, e o consequente reembolso do montante [...] de imposto pago indevidamente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da LGT".

**1.2.** Em 12/5/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

**1.3.** Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos do referido artigo. A AT apresentou a sua resposta em 18/6/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

**1.4.** Por despacho de 7/7/2014, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, al. c), do RJAT, ser dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT e que o processo estava pronto para decisão. As partes foram notificadas do teor deste despacho, tendo em vista pronunciarem. A requerida pronunciou-se a 11/7/2014, concordando com a referida dispensa.

**1.5.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

## **II – Fundamentação: A Matéria de Facto**

**2.1.** Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** "não é sujeito passivo de IUC relativo às matrículas em questão em nenhum dos anos sobre os quais incidiram as liquidações oficiosas"; **b)** "não era a proprietária da viatura no momento em que ocorre o facto gerador do imposto e a respectiva exigibilidade ou vencimento"; **c)** "na data de vencimento do imposto, a Requerente já não era proprietária dos veículos em questão [...], pelo que o sujeito passivo deverá ser o novo proprietário de cada veículo"; **d)** "os veículos com as matrículas ...-...-..., ...-...-... e ...-...-... foram vendidos em ano anterior ao do período de liquidação em causa. No que respeita ao veículo com a matrícula ...-...-... [...], o mesmo foi vendido no dia 5 de Julho de 2011, sendo que a respectiva matrícula tem data de 4 de Agosto - assim, relativamente ao período de liquidação de 2011, a propriedade do veículo fora transmitida [...] um mês antes da data do vencimento do IUC."

**2.2.** Conclui a requerente que: **a)** "as liquidações ora objecto de pedido de pronúncia arbitral não lhe devem ser imputadas, sendo, como tais, ilegais"; **b)** deve ser declarado procedente "o pedido de anulação das liquidações de IUC [em causa e supra] identificadas, por violação do disposto no art. 3.º do Código do IUC, quanto aos pressupostos de incidência subjectiva de imposto, e o consequente reembolso do montante [...] de imposto pago indevidamente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da LGT."

**2.3.** Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** que há "enviesada leitura da letra da lei", uma vez que, no art. 3.º, n.º 1, do CIUC, "o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais [como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas] as pessoas em nome das quais os mesmos [os veículos] se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal"; **b)** que a interpretação da requerente "não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime"; **c)** que a interpretação da requerente "ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC"; **d)** que "a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição"; **e)** que "a prova apresentada pela Requerente não é, só si só, bastante para efectuar prova concludente da transmissão dos veículos aqui em causa", dado que "as facturas (por si só) não constituem documento idóneo para comprovar a venda dos veículos em causa". Em síntese, a AT sustenta "a conformidade legal dos actos objecto do presente pedido, falecendo, conseqüentemente, as pretensões formuladas pela Requerente." Conclui, por fim, que "deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido."

**2.4.** Consideram-se provados os seguintes factos:

**i)** A ora requerente prossegue a actividade de aluguer de veículos automóveis e prestação de serviços associados à gestão de frotas.

**ii)** A 2/9/2013, a requerente recebeu várias notificações para audição prévia, relativas ao IUC sobre veículos afectos à actividade acima referida.

**iii)** A 26/9/2013, a requerente exerceu, por escrito, os respectivos direitos de audição prévia.

**iv)** As liquidações em causa, no montante total de €1398,81 (vd. docs. 1 a 4 apensos aos autos), foram pagas pela ora requerente e dizem respeito às seguintes quatro

viaturas: **1)** matrícula ...-...-, IUC do ano de 2009 (doc. 1 apenso aos autos); **2)** matrícula ...-...-, IUC dos anos de 2010 e 2011 (doc. 2); **3)** matrícula ...-...-, IUC dos anos de 2009 a 2012 (doc. 3); **4)** matrícula ...-...-, IUC do ano de 2011 (doc. 4).

**v)** Em momento anterior ao ano e mês da tributação do imposto em causa, as viaturas em causa foram objecto de venda a terceiros, não sendo, assim, propriedade da ora requerente, conforme se observa pela leitura de docs. 5 a 8. Todas as vendas mencionadas nas referidas listas encontram-se suportadas pelas respectivas facturas de venda, devidamente identificadas.

**vi)** De acordo com as mencionadas facturas: o veículo (de matrícula) ...-...- foi vendido a 23/4/2007 (doc. 5), o veículo ...-...- a 1/10/2009 (doc. 6), o veículo ...-...- a 30/1/2008 (doc. 7) e o veículo ...-...- a 5/7/2011 (doc. 8).

**2.5.** Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **III – Fundamentação: A Matéria de Direito**

No presente caso, são quatro as questões de direito controvertidas: **1)** saber se, como conclui a AT, há, no caso aqui em análise, "enviesada leitura da letra da lei"; **2)** saber se, como alega a AT, a interpretação da ora requerente "não atende ao elemento sistemático, [e viola] a unidade do regime", e ainda se, como também alega a AT, tal interpretação "ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC"; **3)** saber se houve "interpretação desconforme à Constituição"; **4)** saber se, no presente caso, são devidos juros indemnizatórios à requerente.

Vejamos, então.

**1) e 2)** As duas primeiras questões de direito confluem na direcção da interpretação do art. 3.º do CIUC, pelo que se mostra necessário: **a)** saber se a norma de incidência

subjectiva, constante do referido art. 3.º, estabelece ou não uma presunção; **b)** saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a "unidade do regime", ou desconsidera o *elemento sistemático* e o *elemento teleológico*; **c)** saber - admitindo que a presunção existe (e que a mesma é *iuris tantum*) - se foi feita a ilusão da mesma.

a) O art. 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, tem a seguinte redacção, que aqui se reproduz:

*"Artigo 3.º – Incidência Subjectiva*

*1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*

*2 - São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação".*

A interpretação do texto legal citado é, naturalmente, imprescindível para a resolução do caso em análise. Nessa medida, afigura-se necessário recorrer ao art. 11.º, n.º 1, da LGT, e, por remissão deste, ao art. 9.º do Código Civil (CC).

Ora, nos termos do referido art. 9.º do CC, a interpretação parte da letra da lei e visa, através dela, reconstituir o "pensamento legislativo". O mesmo é dizer (independentemente da querela *objectivismo-subjectivismo*) que a *análise literal* é a base da tarefa interpretativa e os *elementos sistemático, histórico* ou *teleológico* são guias de orientação da referida tarefa.

A *apreensão literal* do texto legal em causa não gera - ainda que seja muito discutível a separação desta relativamente ao apuramento, mesmo que mínimo, do respectivo *sentido* - a noção de que a expressão "considerando-se como tais" significa algo diverso de "presumindo-se como tais". De facto, muito dificilmente encontraríamos autores que, numa tarefa de *pré-compreensão* do referido texto legal, repelissem, "instintivamente", a identidade entre as duas expressões.

Confirmando a indistinção (tanto *literal* como de *sentido*) das palavras "considerando" e "presumindo" (presunção), vejam-se, por ex., os seguintes artigos do Código Civil: 314.º, 369.º, n.º 2, 374.º, n.º 1, 376.º, n.º 2, e 1629.º. E, com especial interesse, o caso da expressão "considera-se", constante do art. 21.º, n.º 2, do CIRC. Como assinalam Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a respeito desse artigo do CIRC: "*para além de esta norma evidenciar que o que está em causa em sede de tributação de mais valias é apurar o valor real (o de mercado), a limitação ao apuramento do valor real derivada das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS não poder deixar de ser considerada como uma presunção em matéria de incidência, cuja ilisão é permitida pelo artigo 73.º da LGT*" (*Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª ed., 2012, pp. 651-2).

**b)** Estes são apenas alguns exemplos que permitem concluir que é precisamente por razões relacionadas com a "unidade do sistema jurídico" (o *elemento sistemático*) que não se poderá afirmar que só quando se usa o verbo "presumir" é que se está perante uma presunção, dado que o uso de outros termos ou expressões (literalmente similares) também podem servir de base a presunções. E, de entre estas, as expressões "considera-se como" ou "considerando-se como" assumem, como se viu, destaque.

Se a análise literal é apenas a *base da tarefa*, afigura-se, naturalmente, imprescindível a avaliação do texto à luz dos demais *elementos* (ou *subelementos* do denominado *elemento lógico*). Com efeito, a AT alega, também, que a interpretação da requerente "ignora o elemento teleológico de interpretação da lei: a ratio do regime consagrado no artigo em apreço e, bem assim, em todo o CIUC".

Justifica-se, portanto, averiguar se a interpretação que considere a existência de uma presunção no art. 3.º do CIUC colide com o *elemento teleológico*, i.e., com as *finalidades* (ou com a *relevância sociológica*) do que se pretendia com a regra em causa. Ora, tais *finalidades* estão claramente identificadas no início do CIUC: "*O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes*

na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária" (vd. art. 1.º do CIUC).

O que se pode inferir deste artigo 1.º? Pode inferir-se que a estreita ligação do IUC ao *princípio da equivalência* (ou *princípio do benefício*) não permite a associação exclusiva dos "contribuintes" aí referidos à figura dos *proprietários* mas antes à figura dos *utilizadores* (ou dos *proprietários económicos*). Como bem se assinalou na DA n.º 73/2013-T: "na verdade, a *ratio legis* do imposto [IUC] antes aponta no sentido de serem tributados os utilizadores dos veículos, o «proprietário económico» no dizer de Diogo Leite de Campos, os efectivos proprietários ou os locatários financeiros, pois são estes que têm o potencial poluidor causador dos custos ambientais à comunidade."

Com efeito, se a referida *ratio legis* fosse outra, como compreender, p. ex., a obrigação (por parte das entidades que procedam à locação de veículos) - e para efeitos do disposto no art. 3.º do CIUC e no art. 3.º, n.º 1, da Lei n.º 22-A/2007, de 29/6 - de fornecimento à DGI dos dados respeitantes à identificação fiscal dos *utilizadores* dos referidos veículos (vd. art. 19.º)? Será que onde se lê "*utilizadores*", devia antes ler-se, desconsiderando o *elemento sistemático*, "*proprietários com registo em seu nome*"...?

c) Do exposto retira-se a conclusão de que limitar os sujeitos passivos deste imposto apenas aos *proprietários* dos veículos em nome dos quais os mesmos se encontrem registados - ignorando as situações em que estes já não coincidam com os *reais proprietários* ou os *reais utilizadores* dos mesmos -, constitui restrição que, à luz dos *fins* do IUC, não encontra base de sustentação. E, ainda que se invoque o art. 6.º do CIUC, como o faz a AT, para alegar "que só as situações jurídicas objecto de registo [...] geram o nascimento da obrigação de imposto", é necessário ter presente que tal registo gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada mediante prova em contrário (prova de que o registo já não traduz, no momento da obrigação de imposto, a *verdade material* que lhe teria dado origem).

Seria, aliás, injustificada a imposição de uma espécie de presunção inilidível, uma vez que, sem uma razão aparente, estar-se-ia a impor uma (reconhecidamente discutível) *verdade formal* em detrimento do que realmente podia e teria ficado provado; e, por outro lado, a afastar o dever da AT de cumprimento do princípio do inquisitório estabelecido no art. 58.º da LGT, i.e., o dever de realização das diligências necessárias para uma correcta determinação da realidade factual sobre a qual deve assentar a sua decisão (o que significa, no presente caso, a determinação do proprietário actual e efectivo do veículo).

Acresce que, se não se permitisse ao vendedor a ilusão da presunção constante do art. 3.º do CIUC, estar-se-ia a beneficiar, sem uma razão plausível, os adquirentes que, na posse de formulários de contratos de aquisição correctamente preenchidos e assinados, e usufruindo das vantagens associadas à sua condição de proprietários, se tentassem eximir, por via de um "formalismo registral", ao pagamento de portagens ou coimas.

A este propósito, convém notar, também, que o registo de veículos não tem eficácia constitutiva, funcionando, como antes se disse, como uma presunção ilidível de que o detentor do registo é, efectivamente, o proprietário do veículo. Neste sentido, vd., v.g., o Ac. do STJ de 19/2/2004, proc. 03B4639: "*O registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível, (presunção «juris tantum») da existência do direito (art.s 1.º, n.º 1 e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º 2, do C.Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes.*"

No mesmo sentido, referiu, a este respeito, a DA n.º 14/2013-T, em termos que aqui se acompanham: "*a função essencial do registo automóvel é dar publicidade à situação jurídica dos veículos não surtindo o registo eficácia constitutiva, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível da existência do direito, bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito pode ser ilidida por prova em contrário. Não preenchendo a AT os requisitos da noção de terceiro para efeitos de registo [circunstância que poderia impedir a eficácia plena dos contratos de compra e venda celebrados], não*

*pode prevalecer-se da ausência de actualização do registo do direito de propriedade para pôr em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda e para exigir ao vendedor (anterior proprietário) o pagamento do IUC devido pelo comprador (novo proprietário) desde que a presunção da respectiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda."*

Ora, no caso aqui em análise, verifica-se que a ilisão da presunção (por via de "prova bastante" das vendas) foi realizada. Com efeito, apesar do que a AT alega nos pontos 71.º a 78.º da sua resposta, o Tribunal não vê razão para questionar as facturas apresentadas pela ora requerente, uma vez que se consideram as mesmas claramente demonstrativas de que esta não era, à data do imposto, a proprietária dos veículos.

Como se referiu na matéria de facto provada, resulta evidente da leitura dos docs. 5 a 8 apensos aos autos, que: o veículo (de matrícula) ...-... foi vendido a 23/4/2007 (doc. 5), o veículo ...-... foi vendido a 1/10/2009 (doc. 6), o veículo ...-... foi vendido a 30/1/2008 (doc. 7) e o veículo ...-... foi vendido a 5/7/2011 (doc. 8).

Ora, a este respeito, e como bem assinalou a DA n.º 27/2013-T, datada de 10/9/2013, *"os documentos apresentados, particularmente as cópias das facturas que suportam, desde logo, as vendas [...] [dos] veículos atrás referenciados, [...] corporizam meios de prova com força bastante e adequados para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, documentos, esses, que gozam, aliás, da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do art. 75.º da LGT."*

**3)** Conclui-se, em face do que foi supra exposto [em **1)** e **2)**], não existir "interpretação desconforme à Constituição", ao contrário do que é alegado pela requerida nos pontos 61.º a 70.º da sua resposta.

**4)** Uma nota final para apreciar, ao abrigo do art. 24.º, n.º 5, do RJAT, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da ora requerente (art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT).

A este respeito, lembrou a DA n.º 26/2013-T (que tratou de situação muito semelhante à ora em apreciação): "*O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. [...] ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito [a juros indemnizatórios] a favor do contribuinte. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.*"

Considerando esta justificação - com a qual se concorda inteiramente -, conclui-se, também quanto ao presente caso, pela improcedência do mencionado pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

\*\*\*

#### **IV – Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados e o reembolso das importâncias indevidamente pagas;
- Julgar improcedente o pedido na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €1398,81 (mil trezentos e noventa e oito euros e oitenta e um cêntimos), nos termos do art. 32.º do CPTA e do art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no montante de €306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado procedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 30 de Julho de 2014.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

\*\*\*

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*